



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 10680.004006/2004-30
Recurso nº 103-144.618
Matéria IRPJ - PRESUMIDO PREST. SERVIÇOS MÉDICOS
Acórdão nº 01-06.087
Sessão de 11 de novembro de 2008
Recorrente MED W. A. LTDA
Recorrida TERCEIRA CÂMARA DO 1º CC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

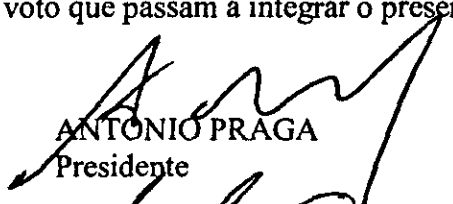
Exercício: 2000, 2001

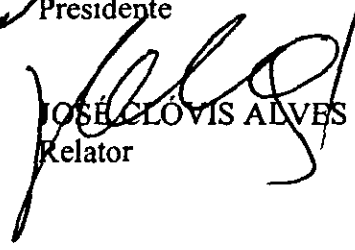
IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - COEFICIENTE - A sociedade empresária de prestação de serviços médicos utilizando a estrutura física pertencente e mantida por terceiros (hospitais e ambulatorios municipais), fornecendo tão somente o serviço intelectual de médicos está sujeita ao coeficiente de 32% a ser aplicado sobre a receita bruta, para determinação do lucro presumido. (Lei nº 9.249/95 art. 15 § 1º -III "a" - IN SRF 539/2005 - ADI SRF-18/2003 e RDC 50/2002 - Anvisa).

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Relator

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Substituto convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

MED W. A . LTDA, CNPJ 01.697.111/0001-61, inconformada com a decisão contida no acórdão 103-22.356, proferido pela 3ª Câmara do 1º CC, que deu provimento ao recurso de ofício interposto pela 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte MG, utilizando-se da faculdade contida no artigo 56-III do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes – RCC, artigo 8º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2007, interpôs o Recurso Voluntário de folhas 693/714, objetivando a reforma da decisão.

Tratam os autos de exigência de IRPJ, PIS, COFINS E CSLL, exigidos em razão de omissão de receitas caracterizada por prova direta da prática de “notas calçadas” em relação às quais fora aplicada multa de 150% e a segunda parte da autuação diz respeito à diferença de percentual para se determinar a base de cálculo do lucro presumido, tendo a empresa aplicado o percentual de 16% , sendo que segundo a fiscalização por se tratar de serviços médicos e não serviços hospitalares, está sujeita ao percentual de 32%, nos termos do artigo 518 e 519 do RIR/99.

A empresa impugnou tão somente a diferenciação de alíquotas, sustenta que presta serviços hospitalares e que então estaria sujeita ao percentual de 8% para determinação do lucro presumido e não ao percentual de 32% conforme lançamento realizado.

A 2ª Turma da DRJ em Belo Horizonte julgou improcedente o lançamento relativo ao IRPJ na parte impugnada, diferença de alíquota, em razão de entender que a sociedade empresária atendia as condições para ser tratada como serviços hospitalares e reconheceu que a base de cálculo para determinação do lucro presumido deveria ser obtida mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta.

Apreciado o recurso de ofício a 3ª Câmara do 1º CC, por maioria de votos deu-lhe provimento por entender que a sociedade presta simplesmente serviços profissionais na área médica sem possuir ou ter alugado instalações físicas e equipamentos para a prestação dos serviços, que são prestados a prefeituras em hospitais ou ambulatorios mantidos pelas prefeituras contratantes.

Assim se posicionou o Conselheiro relator do voto vencedor na fls 443:

“Na peça impugnatória, a contribuinte deixou claro que utiliza estrutura física das prefeituras para a execução de seus serviços, e que as estruturas físicas não têm necessariamente de ser de sua propriedade e que são vários médicos, não sócios, que executam as atividades da empresa.

Assim, verifica-se que o sujeito passivo não é uma prestadora de serviços hospitalares, pois não oferece a diversificação de serviços e custos inerentes a estes,

enquadrando-se na rubrica de serviços gerais de coeficiente para apuração do lucro presumido de 32%, nos exatos termos do auto de infração."

Cientificada a contribuinte apresentou do Recurso Voluntário de folhas 693/715, argumentando em síntese o seguinte.

Diz que as normas invocadas no acórdão recorrido arts. 518 e 519 do RIR/99, art. 3º da IN SRF nº 93/97, bem como a Portaria do Ministério da Saúde BSB nº 30 de 11.02.1977, ou foram revogadas ou são totalmente impertinentes e inaplicáveis para um justo e acertado do julgamento feito.

A decisão recorrida ao afirmar ser necessário estrutura física complexa e uma diversidade de serviços, leva a crer que somente pessoas jurídicas que sejam proprietárias de um autêntico e integral estabelecimento hospitalar poderia executar serviços desta natureza e serem tributados como tal.

Entretanto, o referido atendimento além de desprezar as provas dos autos, não encontra qualquer amparo legal, afrontando, inclusive, as normas legais aplicáveis no caso em tela.

Diz que presta uma diversidade de serviços médicos, como consultas, plantões, programas de saúde da família – PSF's, conforme comprovam as inúmeras notas fiscais de prestação de serviços, utiliza complexas estruturas físicas, consubstanciadas em autênticas unidades hospitalares, cedidas pelas Prefeituras Municipais para disponibilização aos seus cidadãos carentes do sistema público de saúde, sendo irrelevante e sem amparo legal a exigência de complexas estruturas físicas de propriedade da recorrente.

Transcreve parte do voto vencido, cita e transcreve o artigo 23 da IN SRF 306/2003 para concluir que os prestadores de serviços elencados na Portaria GM nº 1.884/94 do Ministério da Saúde, que possuam estrutura física adequada para a execução dos serviços de tratamento à saúde humana, assim como a Recorrente, são considerados autênticos prestadores de serviços de natureza hospitalar e, portanto, fazendo jus ao percentual de presunção de lucro de 8%, de acordo com o artigo 15 inciso III alínea "a" da Lei nº 9.249/95.

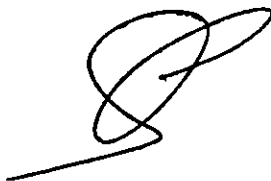
Cita doutrina de Hiromi Higuchi.

Traz a solução de consulta da SRF nº 11 que deixou claro que a prestação de serviços constantes da Portaria GM 1.884/94 deve ser tributada sob a presunção de 8%.

Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes contida nos acórdãos 108-08.280 e 101-94.413.

Afirma que a possuir estrutura física seria um novo requisito que não encontra amparo legal na legislação tributária e nem na IN 306/2003 e na Lei 9.249/95.

Diz que os locais onde foram prestados os serviços possuíam estrutura física condizente para a execução de todas as atividades médicas hospitalares, cumprindo exatamente os requisitos estabelecidos no artigo 23 da IN SRF 306/2003. Afirma que a norma não exigiu que a estrutura física fosse da empresa prestadora de serviços.



Transcreve o artigo 110 do CTN que trata da impossibilidade para dizer que o termo “possuam” utilizado na IN SRF 306/2003, significa ter posse e não a propriedade, nos termos definido no Código Civil.

Continua rebatendo a exigência de propriedade física de unidade hospitalar, citando jurisprudência do STJ sobre o conceito de serviço hospitalar.

Apela para o princípio da legalidade para reafirmar que a lei não exija estrutura física para considerar a prestação de serviço como hospitalar.

Diz que ainda que a IN SRF 306/2003 não mais vigore nos dias atuais, estando em vigor a IN SRF 539 que remete o enquadramento do serviço hospitalar para a Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da ANVISA (a qual reproduz fielmente os serviços hospitalares elencados pela Portaria GM do Ministério da Saúde nº 1.884 de 1.994.), para concluir que de acordo com toda legislação o coeficiente a ser utilizado para determinação do lucro presumido é de 8%.

Conclui que a aplicação do coeficiente de 32% foi equivocada, que não discute o restante da autuação já objeto de parcelamento e pede o provimento do recurso.

Cientificada a PFN apresentou contra-razões de folhas 732/737, onde transcreve a legislação atinente à matéria, apresenta o conceito semiológico do termo “serviços hospitalares”, para concluir que os serviços hospitalares configuram-se pela internação de pessoas, diz que as clínicas não suportam os mesmos custos dos hospitais, e conclui que no caso em tela deve ser aplicado o coeficiente de 32% , como feito no auto e mantido no acórdão recorrido.

Cita jurisprudência dos TRFs da 1ª e 4ª Regiões e pede o improvimento do recurso.

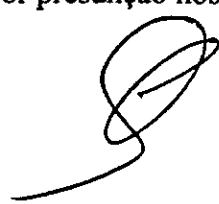
É o relatório.

Voto

O recurso é tempestivo dele tomo conhecimento.

Resta para discussão tão somente a questão relativa ao coeficiente a ser aplicado à receita bruta para determinação do lucro presumido. Se de 32%, como constante do auto de infração e da decisão recorrida ou 8% conforme constou da decisão de primeira instância e conforme sustenta a recorrente?

Inicialmente cabe esclarecer que a base de cálculo do IRPJ e CSLL, pode ser feita por diferença, isto é pelo lucro real, onde são considerados os custos e despesas efetivamente escriturados de acordo com o regime de competência, ou de caixa em alguns casos, ou por presunção nos casos de lucro presumido e arbitrado.



No caso de lucro presumido os coeficientes são legalmente determinados de acordo com os estimado volume de custos e despesas por setor de atividade, assim temos o seguinte.

Transcrevamos a legislação.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no 'caput' deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços ("factoring").

Interpretando a legislação pode-se concluir que o coeficiente para determinação do lucro presumido no caso de prestação de serviço em geral é de 32%, e tendo excetuado os serviços hospitalares, infere-se que estaria submetidos ao percentual definido no caput do artigo ou seja, de 8%, ambos sempre sobre a receita bruta.

A INS SRFs nº 11 de 1.996 e 93 de 1.997, trazem em seu artigo 3º inciso II, dizem que o percentual para a determinação da base de cálculo dos serviços hospitalares é de oito por cento.



A primeira questão então é definir o que são SERVIÇOS HOSPITALARES, para em seguida verificar se os serviços prestados às Prefeituras Municipais, podem ou não ser enquadrados como tal ou se devem ser tratados como serviços em geral.

Definição do STJ.

REsp 913.594-RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 16/10/2007

A jurisprudência da Primeira Seção define como serviços hospitalares, para efeito do art. 15, § 1º, III, a, da Lei n. 9.249/1995 (altera a legislação do IRPJ), **o complexo de atividades exercidas pela pessoa jurídica que proporcione internamento do paciente para tratamento de saúde, com oferta de todos os processos exigidos para a prestação desses serviços ou do especializado.** No caso, trata-se de clínica cujo objeto social é a prestação de serviços profissionais de medicina em instituto de radiodiagnóstico, e o acórdão recorrido noticia que ela não dispõe de aparelhagem nem serviços próprios para efetuar a internação de pacientes. Assim, a atividade não se enquadra no conceito de serviços hospitalares. A Turma, por maioria, deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Precedentes citados: REsp 832.906-SC, DJ 27/11/2006; REsp 841.131-RS, DJ 18/12/2006, e REsp 853.739-PR, DJ 14/12/2006. **REsp 913.594-RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 16/10/2007.**

As definições para enquadramento como serviços hospitalares, para utilização do percentual de 8% para determinação do lucro presumido variaram no tempo.

A IN SRF 306/2003 assim definia:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, **que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:**

O termo "possuam" supra contido na norma deve ser entendido como a posse por parte da sociedade empresária, das instalações físicas para a prestação dos serviços, que como proprietária, locatária ou até mesmo em regime de comodato.

A IN SRF 480/ 2004 assim definia:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, **são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.**

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Por fim a IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005

"Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de

2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, **prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:**

I - seguintes atribuições:

- a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);
- b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou
- c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);

II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária:

I - pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E");

II - de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida." (NR)

O item 3 da parte II da RDC 50 da Anvisa, informado no § 1º da IN SRF 539/2005, supra transcrito, estabelece o **DIMENSIONAMENTO, QUANTIFICAÇÃO E INSTALAÇÕES PREDIAIS DOS AMBIENTES.**

Assim pode-se concluir que os serviços de atendimento à saúde, são aqueles prestados nos ambientes previstos na RDC 50 e também em veículos, porém podem ter coeficientes de 8% ou de 32% sobre a receita bruta para se determinar o lucro presumido.

O contribuinte em seu recurso informa que a Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) Nº 50, de 21 de fevereiro de 2002 da Anvisa reproduz fielmente os serviços hospitalares elencados pela Portaria GM do Ministério da Saúde nº 1.884 de 1.994, assim ainda que posterior aos fatos geradores objeto da presente lide como a RDC reproduz a Portaria Ministerial de 1.994, aplica-se aos referidos fatos.

A IN SRF 539/2005 diz que são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, assim de estão de acordo tanto o fisco como o contribuinte quanto a norma definidora dos referidos serviços.

Como já escrito no caso do lucro presumido, o coeficiente aplicado à receita bruta varia de acordo com o nível de custos e despesas que são admitidos por presunção, ou



seja não necessita de comprovação, assim temos um intervalo grande de 1,6% aplicado à receita bruta de revenda de combustíveis até 32% no caso de prestação de serviços em geral.

A maioria está inserida no coeficiente de 8% que é o geral, sendo as demais atividades as exceções.

A norma RDC 50 não deixa dúvida que somente são serviços hospitalares aqueles praticados na rede física EAS – Estabelecimentos de Assistência à Saúde, cujos projetos físicos funcionais são nela definidos.

A IN SRF 539/95, considera além dos serviços prestados nos EAS também hospitalares aqueles prestados em ambulâncias e UTIs móveis.

Para ser enquadrado como serviços hospitalares como já dito não há necessidade de que a sociedade empresária seja proprietária das instalações físicas e equipamentos utilizados pela equipe de saúde, o que é necessário é que ela arca com os custos totais seja da EAS, Unidade de Atendimento a Saúde (hospital), seja ambulância ou até aviões.

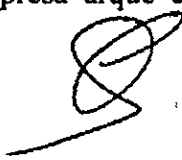
Assim são considerados serviços hospitalares que podem utilizar-se do coeficiente de 8%, as pessoas jurídicas que arquem com os custos de manutenção tanto da rede física como dos equipamentos, custo de pessoal de apoio, recepcionistas, maqueiros, limpeza e outros necessários ao desenvolvimento das atividades da equipe de saúde composta no todo ou em parte por, médicos, nutricionistas, psicólogos, fisioterapeutas.

Tal interpretação está coerente com o previsto no § 1º da IN SRF 539/2005, que adota critério da RDC 50 que por palavras do próprio recorrente que reproduz a Portaria GM do Ministério da Saúde nº 1.884 de 1.994, bem como a jurisprudência como vimos no RESP que transcrevemos no início deste voto REsp 913.594-RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 16/10/2007, que negou provimento ancorado no seguinte fato:

“No caso, trata-se de clínica cujo objeto social é a prestação de serviços profissionais de medicina em instituto de radiodiagnóstico, e o acórdão recorrido noticia que ela não dispõe de aparelhagem nem serviços próprios para efetuar a internação de pacientes. Assim, a atividade não se enquadra no conceito de serviços hospitalares.”

O ADI SRF Nº 18/2003, estabeleceu que para fins do disposto no artigo 15, § 1º, III, “a” da Lei nº 9.249/95, consideram-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias. Independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, **não são considerados serviços hospitalares, ainda, que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem: a) prestados exclusivamente pelos sócios da empresa ou: b) referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.**

Assim somente podem se beneficiar do coeficiente de 8%, os serviços prestados por empresário ou sociedade empresária ; cujo estabelecimento (ou veículo), possua estrutura física condizente com a atividade econômica organizada para a produção dos serviços, ou seja para atendimento dos clientes, atendimento ambulatorial, medicina laboratorial, de urgência como prestados por veículos equipados com aparelhagem de primeiros socorros, desde que a empresa arque com os custos das EAS ou dos veículos, bem como do pessoal de apoio

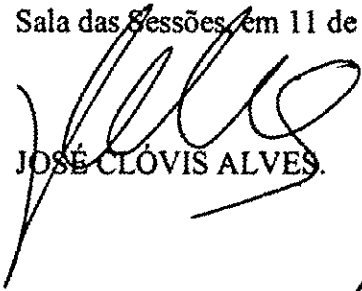


necessário à prestação do serviço de cunho científico, realizado por médicos, nutricionistas, fisioterapeutas, enfermeiros etc.

No presente caso analisando a documentação acostada aos autos, notas fiscais, contratos de trabalhos com médicos, recibos, verifica-se que a sociedade empresária fornecia às prefeituras tão somente os médicos para atendimento da população, ou seja, os serviços foram somente de atividade intelectual de natureza científica dos profissionais envolvidos, sócios ou funcionários da empresa. **Não há prova nos autos de que a recorrente arcara com os custos de pessoal de apoio, de manutenção física dos EAS e nem dos equipamentos, não podendo, portanto, utilizar-se do percentual de 8%, devendo ser aplicada à receita bruta o percentual de 32% como feito no Lançamento e confirmado no acórdão que deu provimento no recurso de ofício.**

Assim conheço o recurso voluntário apresentado à esta 1ª Turma da CSRF e no mérito NEGO-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões em 11 de novembro de 2008


JOSÉ CLÓVIS ALVES.

